

Crimes contra a Ordem Tributária

Diretora Responsável

MARISA HARMS

Diretora de Operações de Conteúdo

JULIANA MAYUMI O. ONO

Editores: Andréia Regina Schneider Nunes, Cristiane Gonzalez Basile de Faria, Diego Garcia Mendonça, Iviê A. M. Loureiro Gomes e Luciana Felix

Assistente Administrativo Editorial: Juliana Camilo Menezes

Produção Editorial

Coordenação

DANIEL CÉSAR LEAL DIAS DE CARVALHO

Analistas de Operações Editoriais: Aline Almeida da Silva, Damares Regina Felício, Danielle Rondon Castro de Moraes, Flávia Campos Marcelino Martines, Gabriel Henrique Zeledon Salas, Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos, Maria Eduarda Silva Rocha e Mauricio Zednik Cassim

Qualidade Editorial e Revisão

Coordenação

LUCIANA VAZ CAMEIRA

Analistas de Qualidade Editorial: Carina Xavier Silva, Cinthia Santos Galarza, Daniela Medeiros Gonçalves Melo, Marcelo Ventura e Maria Angélica Leite

Analistas Editoriais: Daniele de Andrade Vintecinco e Mayara Crispim Freitas

Capa: Chrisley Figueiredo

Administrativo e Produção Gráfica

Coordenação

Caio Henrique Andrade

Analista Administrativo: Antonia Pereira

Assistente Administrativo: Francisca Lucélia Carvalho de Sena

Analista de Produção Gráfica: Rafael da Costa Brito

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Stoco, Rui
Crimes contra a ordem tributária / Rui Stoco, Tatiana de Oliveira Stoco. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

Bibliografia.
ISBN 978-85-203-6943-2

1. Contravenções fiscais - Brasil 2. Direito penal - Brasil 3. Direito tributário - Brasil 4. Infrações contra a legislação tributária I. Stoco, Tatiana de Oliveira. II. Título.

16-02165

CDU-343.359.2(81)

Índices para catálogo sistemático: 1. Brasil : Crimes contra a ordem tributária: Direito penal 343.359.2(81)

SUMÁRIO

SOBRE OS AUTORES	9
PREFÁCIO.....	17
APRESENTAÇÃO.....	37
1. A intervenção do Estado na atividade econômica	37
2. Indicações históricas da reforma tributária.....	39
3. O Direito Penal Econômico.....	40
4. A autonomia legal	43
5. Crimes contra a Ordem Tributária.....	43

LEI 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990

Capítulo I – Dos crimes contra a Ordem Tributária.....	51
Seção I – Dos crimes praticados por particulares (arts. 1.º e 2.º)...	51
Seção II – Dos crimes praticados por funcionários públicos (art. 3.º)	52
Capítulo II – Dos crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo (arts. 4.º a 7.º).....	53
Capítulo III – Das multas (arts. 8.º a 10.º).....	55
Capítulo IV – Das disposições gerais (arts. 11 a 23).....	55

LEI 13.254, DE 13 DE JANEIRO DE 2016

Art. 1.º	58
Art. 2.º	59

Art. 3.º	59
Art. 4.º	60
Art. 5.º	63
Art. 6.º	64
Art. 7.º	65
Art. 8.º	65
Art. 9.º	65
Art. 10.....	66
Art. 11.....	66
Art. 12.....	66
ÍNDICE	67
NOTA INTRODUTÓRIA.....	75
a) Considerações preliminares	75
b) Derrogação da Lei 4.729/1965 pela Lei 8.137/1990	78
c) O conflito de normas decorrente da sanha legislativa e a necessidade de previsão de figuras penais em um único estatuto	80
d) A previsão assemelhada de figuras penais, particularizadas pelo sujeito ativo e a ofensa ao princípio da isonomia.....	81
1.00 – SUJEITOS DO DELITO	85
1.01 – Sujeito ativo.....	85
a) Diretor, administrador, sócio-gerente e gerente	87
b) Sócio que trabalha e reside em outra unidade da federação e não exercia a gerência da empresa	88
c) Prefeito Municipal	88
d) Servidor público	89
1.02 Sujeito passivo.....	89

2.00	– COMENTÁRIOS AOS ARTS. 1.º E 2.º DA LEI 8.137/1990	89
2.01	– Inciso I do art. 1.º: omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.....	95
2.02	– Inciso II do art. 1.º: fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal	98
2.03	– Inciso III do art. 1.º: falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável	100
2.04	– Inciso IV do art. 1.º: elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.....	101
2.05	– Inciso V do art. 1.º: negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.....	103
2.06	– Parágrafo único do art. 1.º: a falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V	106
2.07	– Inciso I do art. 2.º: fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo	109
2.08	– Inciso II do art. 2.º: deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.....	112
2.09	– Inciso III do art. 2.º: exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem	

	sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal	115
2.10	– Inciso IV do art. 2.º: deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento.....	117
2.11	– Inciso V do art. 2.º: utilizar ou divulgar programa de processamento de dados, que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública	120
2.12	– Inciso I do art. 3.º: Extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato do tributo ou contribuição social	122
2.13	– Inciso II do art. 3.º: Exigir, solicitar ou receber vantagem indevida ou aceitar promessa de tal vantagem para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.....	126
2.14	– Inciso III do art. 3.º: Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.....	133
3.00	– ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO	147
3.01	– Dolo	147
3.02	– Culpa	150
4.00	– CONSUMAÇÃO E TENTATIVA	150
5.00	– CONCURSO DE AGENTES	156
6.00	– CONCURSO DE DELITOS	158
6.01	– Crime único (absorção do crime-meio)	159
6.02	– Crime continuado	161

6.03 – Concurso material.....	162
6.04 – Concurso formal	163
7.00 – CONCURSO DE NORMAS.....	164
7.01 – Crime contra a ordem tributária e contrabando ou descaminho.....	164
7.02 – Crime contra a ordem tributária e estelionato.....	165
7.03 – Crime contra a ordem tributária e falsidade.....	165
7.04 – Crime contra a ordem tributária e concussão	167
7.05 – Arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990.....	167
7.06 – Crime contra a ordem tributária e apropriação indébita	168
7.07 – Conduta tipificada em duas leis distintas.....	168
7.08 – Crime contra a ordem tributária e corrupção passiva.....	168
7.09 – Crime contra a ordem tributária e Lei 8.866/1994.....	168
7.10 – Crime contra a ordem tributária e falsidade ideológica (art. 299 do CP) e uso de documento falso (art. 304 do CP).....	169
8.00 – EXIGÊNCIA DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DO TRIBUTO PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO.....	170
9.00 – EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	173
9.01 – Evolução histórica da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo – Defensores e detratores do favor legal.....	173
9.02 – Sonegação fiscal praticada na vigência da atual Lei 8.137/1990, mas antes da revogação de seu art. 14	179
9.03 – Parcelamento administrativo do débito tributário	180
a) A adesão ao programa de parcelamento suspende a pretensão punitiva	184

b) Extingue a punibilidade quando houver contrato de parcelamento	185
c) Suspensão da exigibilidade do crédito tributário durante o período de parcelamento	186
d) Parcelamento do débito antes do oferecimento da denúncia como causa de extinção da punibilidade	186
e) O parcelamento se equipara a pagamento.....	188
f) O parcelamento caracteriza novação	188
g) O parcelamento não extingue a punibilidade.....	189
h) Suspensão da ação penal em razão do parcelamento do crédito tributário (Lei 10.684/2003).....	189
i) Parcelamento realizado antes do oferecimento da denúncia e pagamento das parcelas posterior a ele: Validade.....	190
j) Inadimplemento das prestações acordadas.....	190
k) Não extingue a punibilidade.....	191
l) O parcelamento apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário.....	191
m) Suspensão da pretensão punitiva, antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória e extinção da punibilidade quando o débito for incluído e pago no programa de parcelamento	191
n) Adesão ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis) após o recebimento da denúncia	192
o) Extinção da punibilidade com base na Lei 10.684/2003.....	192
p) Transação antes do recebimento da denúncia	193
q) Aplicação a todos os crimes tributários.....	193
r) O parcelamento suspende o prazo de prescrição	193

s) Parcelamento concedido após a vigência das leis que o proíbe.....	194
9.04 – O depósito em Juízo do valor do tributo sonegado, por meio de ação civil	194
9.05 – O art. 138 do Código Tributário Nacional	196
9.06 – Alcance do art. 34 da Lei 9.249, de 26.12.1995, que prevê a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária	197
9.07 – Iniciativa do pagamento do débito tributário e o alcance da medida.....	199
9.08 – Compensação de créditos e os precatórios judiciais.....	200
9.09 – Pagamento parcial ou integral do débito	206
9.10 – Pagamento do débito tributário com precatório judicial	207
9.11 – Pagamento do débito tributário após o trânsito em julgado	208
9.12 – Oferecimento de garantia em embargos à execução fiscal.....	209
9.13 – Extinção da punibilidade pela quitação do débito por meios diversos do pagamento	209
9.14 – Programa de Recuperação Fiscal – Refis e a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo	210
10.00 – NORMAS ESPECIAIS TRIBUTÁRIAS DEFINIDORAS DE CRIMES	219
10.01 – Disposições penais relativas ao Imposto de Renda	219
10.02 – Disposições penais relativas ao IPI	220
10.03 – Disposições penais relativas à Previdência Social.....	221
10.04 – Disposições sobre sequestro de bens.....	223
10.05 – Disposições sobre comunicação compulsória de crime ...	223

11.00 – DENÚNCIA	229
11.01 Pagamento do tributo antes do oferecimento da denúncia.....	229
11.02 – Pagamento do tributo após o oferecimento da denúncia	229
11.03 – Exigência de que os acusados sejam responsáveis pela sociedade.....	230
11.04 Inépcia da denúncia.....	230
11.05 Desnecessidade de descrição minuciosa e pormenorizada da conduta de cada acusado	231
11.06 – Possibilidade de oferecimento de denúncia independentemente da conclusão do procedimento administrativo-fiscal	232
11.07 – Impossibilidade de oferecimento de denúncia independentemente da conclusão do procedimento administrativo-fiscal	232
11.08 – Oferecimento de denúncia contra todos os sócios da empresa	232
11.09 – Denúncia nos crimes societários	232
12.00 – DESCRIÇÃO NA DENÚNCIA DA CONDUTA DE CADA ACUSADO	233
13.00 – PENA	234
13.01 – Sanção penal da Lei 8.137/1990	234
13.02 – A pena de multa perante a Lei 4.729/1965.....	235
13.03 A pena de multa perante a Lei 8.137/1990.....	236
13.04 – Conversão da multa em pena privativa de liberdade	238
13.05 – Conversão da pena privativa de liberdade em multa	239
13.06 – Intervenção na empresa como pena, determinada pela sentença.....	241

13.07 – Agravante de grave dano à coletividade (art. 12, I, da Lei 8.137/1990)	243
13.08 – Aplicabilidade da pena de multa.....	244
13.09 – Lesão ao erário público como elementar do tipo.....	244
14.00 – PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA	244
15.00 – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL	251
15.01 – Ausência de procedimento administrativo.....	251
15.02 – Cancelamento do crédito por decisão do Conselho de Contribuintes	251
15.03 – Instauração da ação penal antes de concluído o procedimento administrativo.....	251
15.04 – Lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do procedimento administrativo.....	252
15.05 – Oferecimento de denúncia antes de exaurida a instância administrativa.....	253
15.06 – Prescindibilidade do procedimento administrativo.....	253
15.07 – Procedimento administrativo como pressuposto ou condição de procedibilidade	254
16.00 – RESPONSABILIDADE PENAL E ADMINISTRATIVA	254
16.01 – Desnecessidade de decisão administrativa anterior para a caracterização de crime contra a ordem tributária.....	258
16.02 – Independência das instâncias penal e administrativa.....	258
16.03 – O art. 83 da Lei 9.430/1996 não restringiu a ação do Ministério Público.....	259
16.04 – O art. 83 da Lei 9.430/1996 estabelece condição de procedibilidade	259
16.05 – O art. 83 da Lei 9.430/1996 não estabelece condição de procedibilidade.....	259

16.06	– O art. 83 da Lei 9.430/96 estabelece condição de punibilidade.....	260
16.07	O comando do art. 83 da Lei 9.430/1996 é dirigido à própria Administração.....	261
16.08	– O termo “representação” contido no art. 83 da Lei 9.430/1996	261
17.00	– QUESTÕES PROCESSUAIS	261
17.01	– Competência.....	261
17.02	– Garantia do Juízo Cível com o depósito do valor do tributo	262
17.03	Prisão.....	262
17.04	Recurso de ofício	265
17.05	– Denúncia.....	265
	a) Atribuição da autoria do fato a todos os acusados	265
	b) Inépcia	266
	c) Necessidade de especificação da conduta individualizada de cada um dos denunciados.....	266
	d) Desnecessidade de especificação da conduta individualizada de cada um dos denunciados.....	266
	e) Individualização da conduta	267
	f) Possibilidade de oferecer denúncia contra todos os sócios da empresa	268
	g) Requisitos da denúncia.....	269
17.06	Inquérito policial	269
17.07	– Perícia.....	269
17.08	– Prova	270
17.09	Ação penal pública incondicionada.....	272

17.10 – Intimação prévia do contribuinte para valer-se da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito	272
18.00 – ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS	275
18.01 – Falta de recolhimento (imposto declarado e não pago)..	275
18.02 – Aproveitamento pelo contribuinte de crédito de ICMS oriundo de diferença de alíquotas em operações interestaduais	278
18.03 – Criação de pessoa jurídica visando a redução de imposto	279
18.04 – Erro quanto à interpretação da lei tributária, com relação ao cálculo correto do imposto	279
18.05 – Notas fiscais falsas visando a redução do tributo	279
18.06 – Retenção do valor do ICMS nas saídas de mercadorias .	279
19.00 – AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL E VENDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL	280
20.00 – CRIME PRATICADO NA VIGÊNCIA DA LEI 4.729/1965	281
21.00 – DEPÓSITO JUDICIAL DO VALOR DO TRIBUTO NO JUÍZO CÍVEL	281
22.00 – FALTA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES AO FGTS.....	285
23.00 – INSTAURAÇÃO DA AÇÃO PENAL ANTES DE CONSTITUÍDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (A QUESTÃO DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO)	285
24.00 – RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR DA MERCADORIA.....	287

25.00 – AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL EM TRANSAÇÃO ISENTA	287
26.00 – EXAME DE LIVROS FISCAIS PELA RECEITA FEDERAL	287
27.00 – IMPOSSIBILIDADE MATERIAL DE HONRAR O TRIBUTATO	287
28.00 – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO OU DECLARAÇÃO DE IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO	290
28.01 – Remissão ou cancelamento do crédito tributário pelo Fisco	290
29.00 – DISCUSSÃO DA EXIGIBILIDADE TRIBUTÁRIA NO CÍVEL	291
29.01 – Questão prejudicial.....	291
29.02 – Possibilidade de ingressar no juízo cível após o oferecimento de denúncia no juízo criminal.....	294
30.00 – SEQUESTRO DE BENS.....	295
31.00 – FALTA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AO FGTS E PASEP	298
32.00 – NORMA PENAL NO TEMPO	298
33.00 – PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA (“CRIME DE BAGATELA”)	298
33.01 – Aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária.....	307
33.02 – Intervenção mínima do Estado nos crimes de bagatela..	309
33.03 – Hipótese de exclusão da tipicidade penal	309
33.04 – Proporcionalidade entre o delito e a pena.....	309

34.00 – TRIBUTAÇÃO DO LUCRO OBTIDO POR MEIO DA PRÁTICA DE ILÍCITO PENAL: POSSIBILIDADE DE CONFIGURAÇÃO DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	310
35.00 – ANISTIA FISCAL.....	311
35.01 – A suposta anistia da Lei 9.639/1998.....	311
36.00 – IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	314
36.01 – Ausência de recolhimento do imposto retido na fonte...	314
36.02 – Omissão de informação para o fim de sonegar.....	314
37.00 – RECONHECIMENTO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.....	314
37.01 – Anulação do auto de infração.....	314
38.00 – ERRO DE TIPO E ERRO DE PROIBIÇÃO.....	314
38.01 – Erro quanto à interpretação da lei tributária (erro sobre a ilicitude do fato).....	314
39.00 – JOGO DE “BINGO”.....	315
39.01 – Confecção de cartelas sem autorização e comunicação à autoridade fiscal.....	315
40.00 – SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE MAIS DE UM TRIBUTO MEDIANTE CONDUTA ÚNICA.....	315
41.00 – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E OS JUIZADOS ESPECIAIS CRIMINAIS (LEIS 9.099/1995 E 10.259/2001).....	320
41.01 – Juizados Especiais Criminais Estaduais.....	325
41.02 – Juizados Especiais Criminais Federais.....	326

42.00 – CRIAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE SOFTWARE CAPAZ DE SUPRIMIR TRIBUTO.....	327
43.00 – DOS CRIMES PRATICADOS POR FUNCIONÁRIOS PÚBLICOS (ART. 2.º, INCISO IV DA LEI 8.137/1990).....	328
43.01 – Fraude voltada à obtenção de financiamento	328
44.00 – PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.....	328
45.00 – CONCEITO DE ESCRITÓRIO, RESIDÊNCIA OU CASA E INVASÃO DE DOMICÍLIO.....	329
46.00 – APREENSÃO DE LIVROS CONTÁBEIS EM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE	330
47.00 – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO FISCAL.....	331
48.00 – TRIBUTAÇÃO DE RENDA OBTIDA POR MEIO DE ATIVIDADE ILÍCITA.....	332
49.00 – BEM JURÍDICO TUTELADO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	332
50.00 – DECISÃO DEFINITIVA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL COMO CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE	334
51.00 – “HABEAS DATA” – DIREITO À INFORMAÇÃO	336
52.00 – NÃO ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA.....	337
53.00 – CRIMES CONTRA AS RELAÇÕES DE CONSUMO.....	339
53.01 – Colocar no mercado produtos em condições impróprias para consumo	339

53.02 – Fabricação e depósito de produto em condições impróprias para o consumo	339
53.03 – Inexigência de que o servidor tenha atribuição específica de lançamento tributário	340
54.00 – PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA	340
55.00 – INSTAURAÇÃO DE INQUÉRITO POLICIAL NA PENDÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO	341
56.00 – DELAÇÃO PREMIADA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	341
57.00 – REPATRIAÇÃO DE ATIVOS. REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA (LEI 13.254, DE 13.01.2016)	350
BIBLIOGRAFIA	359